

Trabajo Fin de Grado

La cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis comparativo de su recaudación: especial atención a la Comunidad Autónoma de Aragón

Autor

Pablo Longás Borobia

Directora

Lucía Molinos Rubio

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

Grado en Derecho

2018

ABREVIATURAS

Act.: actividad

Adopt.: adoptado

Adq.: adquisición

Asc. /ascend: Ascendiente

B.I.: base imponible

CA/CCAA: Comunidad Autónoma

CE: Constitución Española

Const.: constitución

Desc: descendiente

Discap.: discapacitado

Hab.: habitual

Hered.: heredero

Incr.: incremento

Ind.: individual

IS: Impuesto de Sociedades

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

IRNR: Impuesto de la Renta de los No Residentes

IRPF: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas

LGT: Ley General Tributaria

LISD: Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

Mill.: millón

Particip.: participaciones

Patri. Prexi: patrimonio preexistente

Prof.: profesional

Red./Reducc.: reducción

RISD: Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Cuestión tratada en el TFG.....	6
1.2. Razón de la elección del tema y la justificación de su interés	6
1.3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.....	7
2. EL ISD EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESTATAL.....	7
2.1. Normativa reguladora	7
2.2. Aspectos generales y estructura del ISD.....	9
2.2.1 Concepto y principios informadores	9
2.2.2 Naturaleza	13
2.2.3 Ámbito de aplicación.....	13
2.2.4 Hecho Imponible	13
2.2.5 Obligados Tributarios	14
2.2.6 Base Imponible.....	15
2.2.7 Base Liquidable	15
3. CESIÓN DEL ISD A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	15
3.1. Constitución Española	16
3.2. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.	17
3.2.1. Cesión del producto del impuesto	18
3.2.2. Cesión de competencias normativas	20
3.3. Normativa de las CCAA objeto de estudio.....	22
3.3.1 Comunidad Autónoma de Aragón	22
3.3.2 Comunidad Autónoma de Andalucía.....	23
3.3.3 Comunidad Autónoma de Extremadura.....	24
3.3.4 Comunidad Autónoma de Asturias.....	24
4. ESTUDIO EVOLUCIÓN NORMATIVA (PERIODO 2006-2018).....	25
4.1. Aragón	26
4.2. Análisis comparativo de tres Comunidades Autónomas	31
4.2.1 Andalucía	31
4.2.2 Extremadura	32
4.2.3 Principado de Asturias	33
5. ANALISIS CUANTITATIVO RECAUDACIÓN ISD EN ARAGÓN	36
5.1. Sucesiones.....	37
5.2. Donaciones	39

6. CONCLUSIONES	40
7. BIBLIOGRAFÍA	42

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Cuestión tratada en el TFG

En este trabajo me dispongo a analizar la evolución normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), comenzando previamente por una conceptualización del mismo y sus características fundamentales y centrándome en su cesión a las Comunidades Autónomas. Una vez realizado esto, estudiaré la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón del periodo 2006 a 2018 explicando qué cambios ha presentado y su incidencia efectiva en la recaudación, haciendo un análisis cuantitativo al respecto. Además analizaré la normativa de otras tres CCAA, para así hacer constatar las diferencias que existen entre unas y otras. Asimismo, hare mención a las novedades que se pretenden implantar en Aragón, en base a un proyecto de ley de modificación de las normas tributarias en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

1.2. Razón de la elección del tema y la justificación de su interés

El fundamento de la elección se debe a que es uno de los temas más actuales que podemos encontrar en el Grado de Derecho, ya que va cambiando continuamente y está sometido a un debate diario, puesto que tiene muchos detractores que abogan por suprimirlo. El hecho de que en la actualidad esté presente este Impuesto se confirma al saber que el Gobierno de Aragón, en su reunión del día 11 de mayo de 2018, ha aprobado un proyecto de ley de modificación de las normas tributarias en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que ha remitido a las Cortes de Aragón para su tramitación parlamentaria

Generalmente los impuestos que gravan las transmisiones hereditarias han estado envueltos en una intensa polémica sobre su conveniencia y sobre el papel que se les han asignado en los modernos sistemas fiscales. Esta controversia se ha visto intensificada por una exigencia práctica muy desigual en función del territorio, que ha generado un sentimiento de rechazo hacia esta figura tributaria. En los últimos tiempos se viene desarrollando tanto a nivel político como económico un intenso debate respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debido a su disparidad entre Comunidades Autónomas.

El actual ISD ha sido objeto de continuas reformas que han afectado tanto a la asignación de sus rendimientos, como a competencias normativas y de gestión. Este proceso ha desembocado en la actualidad en un complejo marco normativo, donde el impuesto es de titularidad estatal, aunque las Comunidades Autónomas tienen amplísimas facultades en la configuración última de sus elementos esenciales.

Con todo esto he visto necesario e interesante analizar cómo la normativa de este impuesto en Aragón ha ido cambiando año a año y cómo esto ha afectado en el aspecto recaudatorio, puesto que nuestra comunidad está a la cabeza en lo que a recaudación se refiere.

1.3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo

Antes de entrar a analizar la evolución normativa del Impuesto, he considerado necesario realizar una pequeña introducción sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tratando de definir sus aspectos generales como son el concepto y sus principios informadores, naturaleza jurídica, su estructura y su cesión a las Comunidades Autónomas y las consecuencias que esto supone.

Una vez realizado esto, he procedido al análisis de toda la normativa tanto en Aragón como Asturias, Extremadura y Andalucía acudiendo a la página web oficial de la Agencia Tributaria donde se recoge toda la información necesaria para llevar a cabo esta tarea. Además, como me he centrado más en Aragón, he sacado los datos de recaudación que aparecen recogidos en la página web del Gobierno de Aragón en el apartado Cuenta General.

A partir de ahí, he realizado un análisis cuantitativo en el que sacaba mis propias conclusiones con los datos mencionados anteriormente y ver así qué impacto han tenido las reformas en dicho impuesto en cada Comunidad Autónoma.

2. EL ISD EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESTATAL

2.1. Normativa reguladora

Una norma fundamental que influye en la delimitación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) es la Constitución Española de 1978. Ya en su artículo 31 se habla de la imperiosa necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos

públicos, teniendo en cuenta su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que no tendrá alcance confiscatorio (principio de no confiscatoriedad). Dicho precepto debe ponerse en conexión con el artículo 14 de la CE, que habla del principio de igualdad como derecho fundamental: según la delegación de competencia del impuesto sobre sucesiones en las Comunidades Autónomas cada comunidad, con base en unos estándares, regula y recauda el impuesto, originando que en unas comunidades se pague más que en otras. Por lo tanto, nos encontramos con que dos ciudadanos con la misma situación familiar y económica y que estén en comunidades diferentes, tributarán en el Impuesto sobre Sucesiones por una cantidad distinta.

El carácter de tributo cedido a las Comunidades Autónomas hace que, tanto el Estado como las primeras, cuenten con competencias normativas respecto del mismo. El ISD se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En España, los impuestos sobre transmisiones gratuitas datan de mediados del siglo XIX. Con la LISD, se intentó dar una estructura más moderna y aliviar la fiscalidad que soportaban este tipo de transmisiones, al tiempo que se disponía a esta figura tributaria como uno de los impuestos susceptibles de ser cedidos a las CCAA, proceso que comenzó en 1980 y que ha avanzado considerablemente en los últimos años¹.

De una forma más específica, nos encontramos con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Al ser un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, hay que mencionar para su posterior análisis, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con

¹Barberán, M.A. (2005b): “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, Revista Asturiana de Economía, 32, 95-117

Estatuto de Autonomía², así como la Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que desde el 1 de enero de 2009 deroga la Ley 25/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Por tanto, el nuevo sistema de financiación autonómica plasmado normativamente en la legislación antedicha, se estructura en torno a varios ejes básicos: el refuerzo del Estado del Bienestar en el marco de la estabilidad presupuestaria; el incremento de la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas; el aumento de la autonomía y de la corresponsabilidad; y por último, la mejora de la dinámica y estabilidad del sistema³

2.2 Aspectos generales y estructura del ISD

2.2.1 Concepto y principios informadores

Cuando una persona física o jurídica lleva a cabo una adquisición gratuita de un elemento patrimonial, ante esta situación al legislador se le plantean dos posibilidades:

- Considerarlo ganancia patrimonial y renta del sujeto pasivo en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS) o Impuesto de la renta de No residentes (IRNR).
- Someterlo a tributación con otro impuesto que gravase este tipo de adquisiciones y fuera diferente a los anteriores.

Nuestro sistema fiscal se ha decantado por un doble sistema: las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos realizadas por personas jurídicas, tributan por los impuestos que gravan su renta, ya sea a través del Impuesto de Sociedades (entidades residentes) o a través del Impuesto de la Renta de los no residentes (no residentes) y únicamente las que realicen las personas físicas tributan en un impuesto autónomo y distinto de los que gravan su renta personal. Dicho tributo no es otro que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuyo objeto de gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a

²Dentro de la normativa estatal, tenemos también la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

³ Preámbulo de la Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

título gratuito, *mortis causa* o *inter vivos*, por las personas físicas. Se trata de un impuesto de amplia tradición en España cuya justificación no ha estado exenta de controversia sobre todo por su cesión a las Comunidades Autónomas, que cuentan con importantes competencias normativas, incidiendo en el gravamen⁴.

Este impuesto ha de ser analizado desde la perspectiva de las finalidades que persigue dentro del sistema tributario. Puede decirse que son razones extrafiscales las que se han aducido para justificar el gravamen por estos conceptos y el argumento que se emplea como motivo de su mantenimiento en el sistema tributario es que contribuye a la redistribución de la riqueza. Sin embargo, la controversia que genera la defensa del impuesto se mantiene debido a que al asumir las CCAA importantes competencias normativas sobre el mismo, muchas de ellas han venido apostando por suprimir o atenuar el gravamen en determinadas adquisiciones *mortis causa* y en general las relativas a los parientes más próximos del causante.

Esto ha avivado la polémica a nivel estatal ya que se ha planteado la función de este tributo y su existencia, puesto que las diferencias entre unas comunidades y otras son realmente importantes; de ahí que se pregunte si es adecuado que las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sean tales que permitan generar esas diferencias. Algunas regiones han ampliado ese beneficio fiscal a las donaciones realizadas en ese mismo ámbito familiar, generando un mapa autonómico del gravamen cuyas diferencias son difícilmente asumibles desde la perspectiva del principio constitucional de igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir.⁵

La capacidad normativa autonómica en este impuesto ha sido ejercida por todos los poderes legislativos territoriales, creando un variopinto panorama de la tributación por este impuesto. Tal diversidad se da en los dos conceptos principales del impuesto, pero es más acusado en el gravamen de las transmisiones *mortis causa*⁶.

⁴Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II (2ª Edición): María Cristina Bueno Maluenda, Olga Carreras Manero, Sabina Elisabet de Miguel Arias, Antonio García Gómez, Ismael Jiménez Compaired, Lucía María Molinos Rubio, María Luisa Ruiz Baña. Prensas de la Universidad de Zaragoza

⁵MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO PARTE ESPECIAL 14ª EDICIÓN. Autor: Cayón Galiardo, Antonio; Martín Queralt, Juan; Tejerizo López, José Manuel. ARANZADI -THOMSON REUTERS.

⁶ INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. Marzo de 2018. Dirección General de Tributos. Departamento de Hacienda y Administración Pública. Este informe se emite en cumplimiento del mandato de las Cortes de Aragón (Moción 64/17) para realizar en el primer trimestre de 2018 “un estudio del impacto del Impuesto de Sucesiones que facilite una reforma progresiva que permita minimizar los posibles efectos perjudiciales, dentro de los márgenes que admita la prudencia financiera y sostenibilidad de los servicios públicos.

El ISD es un gravamen complementario al IRPF o IRNR, puesto que no se sujetan a éstos los incrementos patrimoniales gravados por aquél. Hay que tener en cuenta que recoge dos modalidades de tributación: los sujetos pasivos residentes (adquirentes) tributan por obligación personal de contribuir, es decir, por todos los incrementos patrimoniales sujetos al tributo procedan de donde procedan, mientras que los sujetos pasivos no residentes solo tributan por obligación real, es decir, por aquello que han obtenido en España.⁷

Como cuestión previa, es necesario decir que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene como objetivo gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas

El ISD es un impuesto con larga tradición en nuestra Hacienda y uno de los principales instrumentos, junto con el IRPF, para alcanzar el objetivo de la redistribución de la riqueza.

Se trata de uno de los tributos más cuestionados de nuestro sistema tributario estatal. Como es desconocido para la mayor parte de la población es necesario conceptualizarlo para saber qué se regula con exactitud.

La LISD en su artículo 1 dice que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

A estos efectos, debe entenderse por incremento de patrimonio toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en alguno de los siguientes supuestos [art. 2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD]: a) Herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) Donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”. c) Contratos de seguros sobre la vida para caso de muerte, siempre que el contratante sea una persona distinta del beneficiario.

⁷Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II (2ª Edición): María Cristina Bueno Maluenda, Olga Carreras Manero, Sabina Elisabet de Miguel Arias, Antonio García Gómez, Ismael Jiménez Compained, Lucía María Molinos Rubio, María Luisa Ruiz Baña. Prensas de la Universidad de Zaragoza

La Exposición de Motivos de la vigente LISD se presenta como la mejor fuente para identificar los principios que la informan. Interesan ahora los siguientes aspectos⁸:

- El ISD es un impuesto que cierra el marco de la imposición directa siendo complementario del IRPF. Esta visión del impuesto sucesorio encaja con aquellas teorías que lo identifican como la “última ocasión” en que la riqueza acumulada por una persona a lo largo de su vida puede controlarse y gravarse.
- El ISD grava a las personas físicas tendiendo a la personalización del gravamen. Y si esto es tradicional oponerlo al gravamen de las personas jurídicas, hay que señalar además que el ISD no considera la familia como un núcleo donde las transmisiones pueden hacerse libremente y sin carga fiscal.
- El Impuesto contribuye –en declaración de la Exposición de Motivos- a la redistribución de la riqueza, ya que al detraer en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor de la Hacienda Pública, puede evitar un excesivo grado de concentración y acumulación de aquélla.

La diferenciación entre los distintos conceptos del Impuesto la dan sus respectivos hechos imponible:

- En Sucesiones, es la adquisición por las personas físicas de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. La adquisición se entiende realizada el día del fallecimiento del causante por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado los inventarios y particiones.

La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida tributa cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- En Donaciones, el hecho imponible es la adquisición por las personas físicas de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”

⁸INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. Marzo de 2018. Dirección General de Tributos. Departamento de Hacienda y Administración Pública

2.2.2 Naturaleza

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva. Se caracteriza además por ser un impuesto personal, ya que el contribuyente sirve para acotar la masa patrimonial sujeta a tributación, y subjetivo, pues la deuda tributaria depende de la cuantía del patrimonio anterior de aquél, así como de su grado de parentesco con el causante o donante. Por último, tiene carácter instantáneo, progresivo y se encuentra cedido a las CCAA.

En cuanto a su relación con otros impuestos, los incrementos de patrimonio sujetos al ISD no se gravan en el IRPF, salvo la ganancia patrimonial del transmitente derivada de una transmisión lucrativa inter vivos. El ISD por su naturaleza es incompatible con las tres modalidades de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como son las transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados, salvo la cuota fija que grava los documentos notariales. Sin embargo, es plenamente compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que quien transmita los elementos sea un empresario o profesional y los tenga afectos a su actividad. Por último, es compatible con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.⁹

2.2.3 Ámbito de aplicación

El ISD es un tributo cedido a las CCAA y que se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto Económico del País Vasco y Convenio Económico de Navarra, así como de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno (art. 2 de la LISD).

2.2.4 Hecho Imponible

El hecho imponible de este impuesto, tal y como se recoge en sede del artículo 3 de la LISD, no es uno solo, sino que son tres tipos de hechos imponibles diferentes: la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos; la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos

⁹El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Autores: Javier Martín Fernández, Juan Manuel Berdud Seoane, Belén García Carretero, Olga Moyano de la Torre. Tirant Tributario. MANUALES

de seguros sobre la vida en caso de muerte, siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario.

No están sujetos al ISD (arts. 3.2 de la LISD y 3 del RISD): los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas, los cuales quedan sometidos al Impuesto sobre Sociedades; los premios obtenidos en juegos autorizados y los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del IRPF.

El ISD ni grava un patrimonio ni grava el ahorro del fallecido. El ISD, desde una perspectiva técnica, lo que grava es una adquisición de renta. Tan es así, que el hecho imponible de este impuesto podría subsumirse en el IRPF como una modalidad más. En concreto, la renta que grava es la obtenida gratuitamente, es decir, sin esfuerzo de quien la adquiere¹⁰

2.2.5 Obligados Tributarios

Dentro de los distintos obligados tributarios que menciona la Ley General Tributaria (LGT), nos encontramos con los sujetos pasivos, que son aquellos que deben cumplir la obligación tributaria principal, esto es, el pago de la cuota tributaria, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, como contribuyentes o como sustitutos de los primeros (art. 36 de la LGT).

Están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, siempre que sean personas físicas, (arts. 5 de la LISD y 16 del RISD)¹¹:

- En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes. Se entiende por causahabiente a aquella persona que sucede o se subroga en los derechos de otra en virtud de un título.
- En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o el favorecido por ellas, considerándose como tal al beneficiario del seguro de vida para caso de sobrevivencia del asegurado o al beneficiario del seguro individual, en el caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante.

¹⁰ INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. Marzo de 2018. Dirección General de Tributos. Departamento de Hacienda y Administración Pública

¹¹El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Autores: Javier Martín Fernández, Juan Manuel Berdud Seoane, Belén García Carretero, Olga Moyano de la Torre. Tirant Tributario. MANUALES

- En los seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el beneficiario. Todo lo anterior con independencia de las estipulaciones establecidas por las partes o de las disposiciones ordenadas por el testador. Así, la disposición testamentaria por la que se ordena que la entrega de legados sea libre del impuesto o que el pago de éste sea con cargo a la herencia, no produce variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

2.2.6 Base Imponible

La base imponible, definida como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, puede determinarse según los tres métodos previstos en el art. 50 de la LGT: estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta. A efectos de este tributo sólo presentan relevancia el primero y el último, ya que el art. 10 de la LISD nos dice que la base imponible se determina, con carácter general, en régimen de estimación directa “sin más excepciones que las determinadas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles”.

2.2.7 Base Liquidable

La base liquidable es, por definición, el resultado de practicar en su caso en la imponible, las reducciones establecidas por la propia Ley de cada tributo (art. 54 de la LGT). Las CCAA pueden crear, tanto para las transmisiones inter vivos como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CA, aplicándose, con posterioridad, a las establecidas por la normativa del Estado. Asimismo, pueden modificar las estatales, manteniéndolas o mejorándolas. En estos casos, la reducción mejorada sustituye, en esa CA, a la estatal

3. CESIÓN DEL ISD A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al amparo de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 1980 (en adelante LOFCA), se cedió a las CCAA con la finalidad de ser un importante instrumento de financiación, afectando tan sólo a los rendimientos en un primer momento, si bien las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas

fiscales complementarias y 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, otorgaron a estos entes amplias competencias en materia normativa¹², ocasionando problemas dentro de los cuales se encuentra la situación generalizada de competencia fiscal entre territorios motivada por la ausencia de criterios de armonización respecto al uso de esas competencias normativas¹³.

El actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido objeto de continuas reformas que han afectado tanto a la asignación de sus rendimientos, como a competencias normativas y de gestión. Este proceso ha desembocado en la actualidad en un complejo marco normativo, donde el impuesto es de titularidad estatal, aunque las Comunidades Autónomas tienen amplísimas facultades en la configuración última de sus elementos esenciales.

A la hora de mencionar la normativa, habrá que tener en cuenta también los distintos Estatutos de Autonomía de cada Comunidad Autónoma y la normativa autonómica concreta de cada una de ellas.

3.1. Constitución Española

En la CE ya se dice en su artículo 156 que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles; es decir, reconoce la necesidad de que dichos entes territoriales cuenten con recursos propios para hacer efectivas sus respectivas competencias como consecuencia de la propia configuración del Estado de las autonomías. Así, entre los recursos de las CCAA, se encuentran los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado tal y como recoge el artículo 157.1.a) del texto constitucional; con el mandato además de una regulación, mediante ley orgánica, del ejercicio de las competencias que recoge el apartado 1 del artículo 157 citado.

¹²Han sido derogadas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

¹³Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas. Miguel Angel Barberán Lahuerta, Marta Melguizo Garde. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, ISSN 1578-0252, Nº 11, 2007, págs. 3-43

Como dicen Miguel Ángel Barberán y Antonio J. García, “del tenor literal del artículo 157. 1. a) CE, sólo se desprende que las figuras de las cuales procederán los recursos que podrán ser susceptibles de cesión serán “impuestos”, evidentemente de origen estatal, y que estas figuras podrán ser cedidas “total o parcialmente” por el Estado. Esta flexibilidad en el contenido material de la cesión no permite extrapolar una definición rígida de esta figura, sino que el concepto de impuesto cedido ofrece diversos matices”¹⁴

3.2. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

En la actualidad, el mapa diseñado por la LOFCA y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, engloba bajo el concepto de impuesto cedido la casi totalidad de los impuestos estatales, salvo el Impuesto sobre Sociedades, si bien es verdad que el alcance de la cesión en cada uno de ellos es muy distinto.

Unido a esto, hay que decir que la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, es el marco orgánico general por el que ha de regirse el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Con esta modificación, la LOFCA ha introducido en su cuerpo legal el contenido del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía en aquellos aspectos que requieren rango de ley orgánica. Además, ese marco orgánico general se ha visto complementado y desarrollado con la promulgación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, derogando la hasta ahora vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y

¹⁴El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica: competencias normativas y corresponsabilidad fiscal. Miguel Ángel Barberán Lahuerta, Antonio J. García Gómez. Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, Nº 22, 2003, págs. 231-257

administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, para aquellas comunidades que hayan aceptado el nuevo sistema de financiación.¹⁵

A tenor de lo dispuesto en la LOFCA (arts. 10 y 19) el objeto de la cesión se produce actualmente en tres vertientes, por una parte, se transfiere el rendimiento; por otra, en algunos impuestos se confieren a las entidades cesionarias determinadas competencias normativas; y finalmente, se delegan en las mismas gran parte de las funciones de gestión tributaria. El artículo 10.3 LOFCA distingue únicamente entre la cesión total o parcial de un impuesto. La LOFCA se refiere a una cesión parcial cuando se ceda parte de la recaudación del tributo, con independencia de la diferencia anterior¹⁶.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal cuya gestión y recaudación está cedida a las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En su artículo 25 ya se dice que se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.2.1. Cesión del producto del impuesto

Nos encontramos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónoma. La cesión abarca no sólo a la gestión y el producto del impuesto (arts. 25, 26 y 54 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre) sino también ciertas competencias normativas (art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

Como dicen Miguel Ángel Barberán y Carmen Trueba, “la cesión a las CCAA de ciertas competencias normativas ha complicado mucho más la aplicación práctica del tributo. Fruto del intenso debate político sobre su conveniencia, las CCAA han utilizado los elementos tributarios como herramientas para mantener su tributación o,

¹⁵Preámbulo de la Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión

¹⁶El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica: competencias normativas y corresponsabilidad fiscal. Miguel Ángel Barberán Lahuerta, Antonio J. García Gómez. Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, Nº 22, 2003, págs. 231-257

prácticamente, hacerlo desaparecer en sus territorios, dando lugar a un entramado de normas verdaderamente complejo a nivel nacional”.¹⁷

Cada CA tiene cedido del Estado el rendimiento íntegro del ISD producido en su territorio. A estos efectos, las personas físicas residentes en España lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo.

Ese rendimiento es el que le corresponde a aquellos contribuyentes con residencia en España, teniendo en cuenta los siguientes puntos:

- a) El territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, respecto del tributo que grava las adquisiciones mortis causa y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.
- b) El lugar donde estén situados los inmuebles cuando se graven las donaciones de este tipo de bienes. Además, tienen la consideración de donaciones de bienes inmuebles, las transmisiones, a título gratuito, de los valores a que se refiere el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- c) El territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, para el resto de donaciones.

En los casos descritos en las letras a) y c), se aplicará la normativa de la CA en la que el causante o el donatario, en cada caso, hubiera tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Si por el contrario no fuera posible determinar esta normativa, lo será la estatal. Y en los supuestos de la letra b), la de la CA donde radique el bien inmueble.

¹⁷La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón. Miguel Ángel Barberán Lahuerta, Carmen Trueba Cortés. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, Nº. 2, 2018, págs. 1-117

3.2.2. Cesión de competencias normativas

En el ámbito del ISD, las CCAA pueden asumir competencias normativas exclusivamente sobre las materias que enunciaré posteriormente.

En cuanto a las competencias normativas de las Comunidades cesionarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hay que señalar que si la financiación autonómica supone una tensión constante entre algunos principios constitucionales, autonomía financiera y corresponsabilidad, por un lado, y, por otro, el respeto al principio de igualdad y el de solidaridad entre todos los españoles, los críticos del sistema, entienden que estos últimos se ven claramente desprotegidos al permitir a los entes regionales actuar sobre la normativa de los impuestos estatales y producir diferencias fiscales por razón del territorio. Desde las CCAA, la autonomía exige capacidad competencial para decidir y gestionar sobre el marco tributario y con ello no tiene porqué vulnerarse el principio de solidaridad ya que existen los mecanismos de nivelación para asegurarla¹⁸.

Específicamente, por lo que se refiere al ISD, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre los siguientes elementos del tributo(artículos 19.2 de la LOFCA y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre): reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y, por último, los aspectos de gestión y liquidación del Impuesto.

El artículo 19.2 de la LOFCA, una vez definidas las competencias normativas que pueden asumir las CCAA en relación con los distintos tributos cedidos, establece una cautela: en el ejercicio de estas competencias, las CCAA respetarán el principio de solidaridad y no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de servicios o realización de negocios, actos o hechos y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

¹⁸El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica: competencias normativas y corresponsabilidad fiscal. Miguel Ángel Barberán Lahuerta, Antonio J. García Gómez. Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, Nº 22, 2003, págs. 231-257

La ley de Cesión de Tributos a las CCAA indica en su artículo 48 las materias sobre las cuáles pueden asumir competencias las CCAA¹⁹:

a) Reducciones en la base imponible

1.-Las CCAA pueden crear, tanto para las transmisiones *inter vivos* como para las *mortis causa*, las reducciones en la base imponible que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de su territorio. Es decir, pueden establecer sus propias reducciones.

2.-Igualmente, pueden regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste, o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a las mismas o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas. Por tanto, también pueden mejorar las reducciones estatales.

Eso sí, al crear las Comunidades Autónomas sus propias reducciones, deberán aplicarse con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si, por el contrario, su actuación consiste en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa CA, a la estatal. Por este motivo, las CCAA, al tiempo de regular las reducciones aplicables, tienen que concretar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la establecida en la normativa estatal.

b) Tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

Asimismo, a efectos de determinar la cuota íntegra y tributaria del ISD, las CCAA pueden fijar sus propias tarifas, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

c) Deducciones y bonificaciones en la cuota.

También pueden aprobar sus propias deducciones y bonificaciones sobre la cuota tributaria que, en todo caso, serán compatibles con las establecidas en la normativa estatal y no podrán suponer una modificación de las mismas. Las autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por el Estado.

d) Aplicación

Por último, pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo. No obstante, es importante señalar que el Estado es el único competente para establecer el régimen de autoliquidación con carácter obligatorio en las diferentes CCAA, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya incorporando un

¹⁹El impuesto sobre sucesiones y donaciones. Autores: Javier Martín Fernández, Juan Manuel Berdud Seoane, Belén García Carretero, Olga Moyano de la Torre. Tirant Tributario. MANUALES

servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la correspondiente autoliquidación (art. 34 de la LISD).

3.3. Normativa de las CCAA objeto de estudio

3.3.1 Comunidad Autónoma de Aragón

La enorme importancia de este tributo en la Comunidad Autónoma de Aragón se ve reflejada en la amplia normativa que regula diversos aspectos del ISD. Las normas que organizan dicho impuesto son²⁰, además de la normativa estatal:

- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos²¹. Esta norma recogió en un único texto todas las leyes anteriores dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. Como dice su Exposición de Motivos “el texto refundido no introduce, por su propia naturaleza, novedad legislativa alguna, pero en la era de la proliferación de leyes especiales, que son rápidamente modificadas o sustituidas, haciendo inútil todo intento de cristalizar un determinado sector jurídico, se ha querido utilizar la técnica de la refundición para inaugurar una auténtica tarea de codificación de la normativa tributaria, ajena a cualquier estatismo y abierta permanentemente al futuro crecimiento

²⁰http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/Tributos/NP/ci.nGenericas_nor_isd.detalleDepartamento Gobierno de Aragón; Normativa. Tributos. ISD

²¹Esta norma ha sido modificada por diversas leyes: Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 19/2006, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón y ley 2/2017, de 30 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria.

legislativo. Esta es la principal motivación y la justificación última del espíritu de innovación que representa el texto refundido, esto es, enfatizar la fuerza centrípeta propia de los códigos como vis atractiva para las leyes que están por llegar, frente a la creciente fuerza centrífuga de las leyes especiales.”

- ORDEN HAP/201/2016, de 22 de febrero, por la que se publican los textos refundidos actualizados en materia de tributos cedidos, tasas e impuestos medioambientales. Se publicó dicha orden para recoger los textos refundidos actualizados en materia de tributos cedidos. Cualquier contradicción o discrepancia entre lo recogido en los textos actualizados y los textos legales de referencia, habrá de solventarse por el valor preeminente de lo dispuesto en estos último.

Además de la Comunidad Autónoma de Aragón, mencionaré la normativa actual de este Impuesto en distintas Comunidades Autónomas: Andalucía, Asturias y Extremadura. A la hora de hacer esa selección de tres comunidades entre todas las existentes, me decanto por las mencionadas puesto que nos permite ver la diferencia entre unas y otras debido fundamentalmente a la libertad a la hora de gestionar el impuesto. Esto ocasiona que en unas se pague mucho, como en Asturias o Extremadura. Andalucía ha experimentado una evolución muy llamativa en este año 2018, ya que, tras la última reforma, ha pasado de ser una de las Comunidades donde más se pagaba a ser una de las que menos se paga en el apartado de sucesiones.

3.3.2 Comunidad Autónoma de Andalucía

En la Comunidad Autónoma de Andalucía las normas autonómicas que regulan este impuesto son²²:

- Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Este Decreto Legislativo fue un texto

²²https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/normativa/normativa-3.htm#sec3_2 Conserjería de Hacienda y Administración Pública. Tributos. Normativa sobre impuestos cedidos. Impuesto de Sucesiones y Donaciones

refundido que recogió en un único texto todas las leyes anteriores dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos²³.

3.3.3 Comunidad Autónoma de Extremadura

En la Comunidad Autónoma de Extremadura las normas autonómicas que regulan este impuesto son²⁴:

- Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, que deroga el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado²⁵.

3.3.4 Comunidad Autónoma de Asturias

En el Principado de Asturias, las normas autonómicas que regulan este impuesto son²⁶:

- Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Artículo 38 de la Ley del Principado de Asturias 6/2016, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2017, de modificación del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre

²³Se dictó la Ley 17/2011, de 23 de diciembre, por la que se modifican el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos

²⁴<http://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest/sucesiones-donaciones#NORMATIVA>
Junta de Extremadura. Portal Tributario. Impuestos cedidos. Impuesto Sucesiones y Donaciones. Normativa

²⁵Se dictaron posteriormente, numerosas leyes: Ley 6/2013, de 13 de diciembre, de medidas tributarias de impulso a la actividad económica en Extremadura, ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ley 8/2016, de 12 de diciembre, de medidas tributarias, patrimoniales, financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, ley 1/2018, de 23 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2018 (Disposición Adicional segunda y el apartado nº 2 de la Disposición Derogatoria).

²⁶<http://www.tributasenasturias.es/stpa/Ciudadanos+y+Empresas/Informacion+Tributaria/Catalogo+de+tributos/Tributos+cedidos+por+el+Estado/Impuesto+sobre+Sucesiones+y+Donaciones>
Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Impuesto Sucesiones y Donaciones. Normativa específica.

- Ley del Principado de Asturias 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014, de 22 de octubre.

4. ESTUDIO EVOLUCIÓN NORMATIVA (PERIODO 2006-2018)

Con carácter previo, enunciaré las reducciones estatales que se prevén en la LISD²⁷:

MORTIS CAUSA	INTER VIVOS
<u>Reducciones por parentesco</u> <u>Grupo I:</u> Desc. < 21 años: 15.596,87€+3.990,72 por cada año < 21. MÁX: 47.858,59€ <u>Grupo II:</u> Desc. > 21 años, cónyuge, asc., adoptantes: 15.956,27€ <u>Grupo III</u> Colaterales de 2º y 3º grado, asc., desc. por afinidad: 7.993,46 € <u>Grupo IV:</u> colaterales 4º grado, grados más distantes y extraños: NADA	<u>Reducción por adquisiciones por título de donación o equiparables</u> No hay reducción Base liquidable=Base imponible
<u>Reducción por discapacidad</u> Minusvalía >=33%: 47.858, 59€ (+ posible por red. Parentesco) Minusvalía >=65%: 150.253,03 € (+ posible por red. Parentesco)	Transmisión particip. "ínter vivos" (cónyuge, desc., o adoptados) de empresa individual, negocio profesional o de particip. en entidades del donante: <u>95% del valor adquisición</u> con requisitos
<u>Reducción beneficiario seguro vida</u> 100% (MÁX: 9.195,49€ si cónyuge, asc., desc., adoptado/adoptante)	
<u>Reducción adquisición empresa familiar</u> 95% si mantenimiento 10 años (cónyuge o descendientes)	
<u>Reducción por vivienda habitual</u> 95% si mantenimiento 10 años (cónyuge, desc., asc., o pariente < 65 años si convivido 2 años antes de fallecimiento causante). LÍMITE: 122.6060,47€	
<u>Reducción bien Patrimonio Histórico o Cultural</u> 95% (mantenimiento 10 años)	

²⁷Art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4.1. Aragón

MORTIS CAUSA	INTER VIVOS	BONIFICACIONES
<p><u>2006-2018:</u> Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€</p> <p><u>2006-2007:</u> Reducc. 95% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades al cónyuge o desc., mantenimiento 10 años</p> <p><u>2008:</u> Incr. Reducc. 96% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades al cónyuge o desc., mantenimiento 5 años</p> <p><u>2009:</u> Incr. Reducc. 97% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades al cónyuge o desc., mantenimiento 5 años.</p> <p><u>2010:</u> Incr. Reducc. 98% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades al cónyuge o desc., mantenimiento 5 años.</p> <p><u>2011-2018:</u> Incr. Reducc. 99% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades al cónyuge o desc., mantenimiento 5 años.</p> <p><u>2009:</u> Reducc. 97% vivienda hab. Si mantiene 5 años</p> <p><u>2010:</u> Reducc. 98% vivienda hab. Si mantiene 5 años</p> <p><u>2011-2018:</u> Reducc. 99% vivienda hab. Si mantiene 5 años, límite 125.000€</p> <p><u>2006-2018:</u> Red. Propia 100% b.i. a herederos minusvalía >= 65%</p> <p><u>2006-2007:</u> Red. Propia 100% b.i. a favor del cónyuge e hijos causante. Hasta 125.000 € si patri. Prexi<300.000€</p> <p><u>2008:</u> Reducc. 100% b.i. a favor del cónyuge e hijos causante. Hasta 150.000 € (175.000 € si discapac. > 33%) si patri. Prexi<402.678,11€</p> <p><u>2009-2014:</u> Reducc. 100% b.i. a favor del cónyuge, asc., desc. Hasta 150.000 € (175.000 € si discapac. > 33%) si patri. Prexi<402.678,11€</p> <p><u>2015-2018:</u> Reducc. 100% b.i. a favor del cónyuge y sus hijos asc., desc. Hasta 150.000 € (175.000 € si discapac. > 33%) si patri. Prexi<402.678,11€</p> <p><u>2012-2018:</u> Reducc. 30% bienes herederos distintos y reducc. 30% por creación empresas</p>	<p><u>2006:</u> Reducc. Propia 95% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años</p> <p><u>2007:</u> Mejora Reducc. 95% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años</p> <p><u>2008:</u> Mejora Reducc. 96% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años.</p> <p><u>2009:</u> Mejora Reducc. 97% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años</p> <p><u>2010:</u> Mejora Reducc. 98% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años</p> <p><u>2011-2018:</u> Mejora Reducc. 99% valor neto empresa individual o de un negocio prof. o particip. en entidades donadas al cónyuge o desc., adopt. > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años</p> <p><u>2006-2008:</u> Red. Propia 95% b.i. donaciones de dinero a hijo < 35 años o discapacitado >=65% para compra vivienda hab. Hasta 50.000 € (100.000€ si discap.)</p> <p><u>2009:</u> Reducc. 100% b.i. donaciones de dinero a hijo (o nietos si premuerto padre) y si patri. Prexi< 402.678, 11€ Hasta 300.000 € (límite cuantía en 5 años). Escritura Pública.</p> <p><u>2010-2014:</u> Reducc. 100% b.i. donaciones de dinero a hijo (o nietos si premuerto padre) y si patri. Prexi< 402.678, 11€. Hasta 300.000 € (límite cuantía en 5 años). Escritura Pública excepto divorcio o seguro vida</p> <p><u>2015:</u> Reducc. 100% b.i. donaciones de dinero a hijo (o nietos si premuerto padre) y si patri. Prexi< 402.678, 11€. Hasta 300.000 € (límite cuantía en 5 años). Sin escritura Pública.</p> <p><u>2016-2018:</u> Reducc. 100% b.i. donaciones de dinero a hijo (o nietos si premuerto padre) y si patri. Prexi< 100.000€. Hasta 75.000 € (límite cuantía en 5 años). Sin escritura Pública</p> <p><u>2012-2018:</u> Reducc. 30% bienes herederos distintos y reducc. 30% por creación empresas</p> <p><u>2015:</u> Reducc. 100% daños inundaciones Ebro hasta 250.00€</p>	<p><u>2012:</u> Bonificación 20% cuota grupos I y II</p> <p><u>2013:</u> Bonificación 33% cuota grupos I y II para sucesiones y 20% cuota para donaciones</p> <p><u>2014:</u> Bonificación 50% cuota grupos I y II</p> <p><u>2015:</u> Bonificación 65% cuota grupos I y II</p> <p><u>2016-2018:</u> Bonificación 65% cuota grupos I y II (100.000€ patrimonio Prexi.). En inter vivos además, límite 75.000 €</p>

El Gobierno de Aragón con carácter pionero y marcando la senda que posteriormente han seguido el resto de CCAA, tomó la decisión de refundir en una misma norma toda la legislación existente sobre éste y otros impuestos cedidos. Tal norma, el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aportó seguridad jurídica y facilitó tanto la consulta como la aplicación de nuestra normativa específica. Con un carácter meramente descriptivo se han incluido en el cuadro anterior las distintas medidas adoptadas en diferentes años, las cuales han modificado determinados preceptos del Decreto Legislativo 1/2015²⁸²⁹.

Una vez expuesto en este breve resumen las medidas fiscales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Aragón, es necesario resaltar las novedades que han ido apareciendo durante los años mencionados para entender mejor la incidencia sobre todo en el aspecto recaudatorio. En el cuadro se han señalado en **negrita** las novedades y modificaciones que se han dictado respecto al año anterior.

En este periodo que voy a analizar, Aragón ha introducido una serie de reducciones propias y ha mejorado algunas estatales.

1.- En el aspecto de sucesiones, cabe hacer mención que desde el año 2009 se introdujo una mejora de la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante en función del parentesco con el mismo de un 97% (que en 2010 sería del 98% y a partir del 2011, sería del 99%, fijando un límite de 125.000 €). Si bien con anterioridad se reguló una mejora de la reducción estatal por adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante por hijos menores de edad de un 99%, ahora no se exige que dicha adquisición se efectúe por esos descendientes y además el periodo de permanencia en la misma se reduce de 10 a 5 años. Esto indica que se favorece la adquisición de la vivienda habitual por parte de los parientes, lo que genera efectos positivos en el mercado inmobiliario ya que además este bien es de primera necesidad y suele ser en muchas ocasiones el único inmueble propiedad de la familia. Esta reducción pudo tener

²⁸INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. Marzo de 2018. Dirección General de Tributos. Departamento de Hacienda y Administración Pública

²⁹<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>
LIBRO ELECTRÓNICO "TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA". Medidas

un efecto en la recaudación, puesto que en ese año se recaudaron más de 14 millones de euros menos que el año anterior.

Desde el año 2008 en adelante, se ha efectuado una mejora de la reducción estatal por adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional: los porcentajes de reducción son 96% en 2008, 97% en 2009, 98% en 2010 y 99% en los años siguientes y su mantenimiento únicamente son 5 años y no 10 como se regula en la LISD. Esto, por tanto, favorece que tanto los descendientes como el cónyuge, puedan continuar con el negocio familiar y se adquiera con mejores condiciones dicha empresa.

Además, a partir de 2006 se introdujo una reducción propia del 100% a favor del cónyuge y los hijos del fallecido siempre que el patrimonio preexistente no supere los 300.000€ y teniendo como límite 125.000 €, pero que fue modificada a partir del 2008, aumentando el máximo del patrimonio a los 402.678,11 € y con un límite de 150.000 euros, favoreciendo así el mayor acceso a esta reducción, puesto que cuanto mayor sea el patrimonio mínimo, habrá más posibilidades de poder obtener esta reducción regulada por Aragón.

Se introdujeron a partir de 2012 una serie de reducciones para herederos distintos de los del Grupo I y II, y por creación de empresas, y bonificaciones (a favor de los Grupos I y II, llegando al 65% en los últimos años), que pretenden favorecer al contribuyente.

Las reducciones por parentesco (a favor de los hijos menores de edad y a favor del cónyuge e hijos del causante) son incompatibles con la bonificación autonómica de la cuota del impuesto regulada en el art. 131-8 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (inciso introducido por art. 12.1 y 3 de la Ley 3/2012, en vigor desde 2012).

En el aspecto recaudatorio no ha tenido mucha incidencia, tal y como comentaré más adelante.

2.- En cuanto a donaciones, Aragón introdujo una reducción propia que cambió sus características con el paso de los años. En 2006 se introdujo por primera vez, consistiendo en una reducción del 95% aplicable a las donaciones dinerarias a favor de hijos menores de 35 años o con discapacidad de más del 65% para la adquisición de la vivienda habitual, sin que la base de la reducción superase los 50.000 euros (100.000 en caso de discapacitados). Sin embargo, a partir del 2009, se produce un cambio en dicha

reducción, ascendiendo al 100% y para cónyuge e hijos, teniendo que tener un patrimonio menor de 402.678,11 euros y con un límite de 300.000 euros (esto incidió en la recaudación, que disminuyó en 3 millones respecto al año anterior, puesto que se elevó en un 5% dicha reducción y se elevó el límite a 300.000€). En 2015 deja de ser necesaria la formalización de la donación en escritura pública y en 2016 se produce el cambio más pronunciado. El patrimonio preexistente para poder disfrutar de la reducción tiene que ser menor de 100.000 euros y con un límite de 75.000 €. Esto implica que ahora sea más difícil poder disfrutar de esta reducción, debido a las dificultades de tener un patrimonio únicamente de 100.000 euros, puesto que, si tiene una vivienda, la mayor parte del mismo ya se vería cubierta. Además, la cantidad de lo donado ha bajado en 225.000 euros, por lo que si se hace una donación elevada, tampoco se podría disfrutar de esta reducción del 100%.

Esto tuvo efectos en la recaudación (aquí haré un breve comentario, que seguirá en el apartado que analizará la recaudación): la elevación de la recaudación neta en 2015 es visible, ocasionado por el anuncio del cambio normativo que suponía la eliminación de determinados beneficios. Tal anuncio provocó un efecto llamada, incrementando espectacularmente el número de autoliquidaciones por donaciones, porque, aun pagando, se podía gozar de unos beneficios que iban a desaparecer. En efecto, el 31 de diciembre de 2015 se eliminaba la reducción de 300.000 euros en las donaciones de padres a hijos, y la bonificación del 65% para aquellas donaciones sobre las que no se podía aplicar la citada reducción. Posiblemente con el ánimo de trasladar el patrimonio a los hijos antes de la sucesión con una cuota reducida, se dobló el número de donaciones respecto del año anterior. En 2015, la recaudación neta fue de 12.248.258,72 euros y en 2016 bajó a casi la mitad, 6.289.145,76 euros. Esto se debe, por tanto, a que en 2016 se cambiarían las condiciones para disfrutar de esa reducción del 100% y que para disfrutar de la bonificación del 65%, era necesario que el patrimonio preexistente fuera inferior a 100.000 euros y con un límite de 75.000.

Además, como sucedió en sucesiones, también en donaciones se ha efectuado una mejora de la reducción estatal por adquisición inter vivos de empresa individual o negocio profesional: los porcentajes de reducción son 96% en 2008, 97% en 2009, 98% en 2010 y 99% en los años siguientes y su mantenimiento únicamente son 5 años y no 10 como se regula en la LISD y siempre que los bienes hayan estado exentos en el Impuesto del Patrimonio en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento del

causante. Esto favorece que tanto los descendientes como el cónyuge puedan continuar con el negocio y se incentive dicha donación del negocio familiar.

Por tanto, en la Comunidad Autónoma de Aragón, en reducciones por parentesco se han introducido propias, pero no se han hecho mejoras en las estatales. En las reducciones por adquisición de empresa familiar y vivienda habitual del causante, se han hecho mejoras sobre las establecidas por el Estado. En materia de seguros de vida y de patrimonio histórico, ésta Comunidad no se ha pronunciado. En lo relativo a las bonificaciones, Aragón introdujo por primera vez en 2012 y ha ido alterando el porcentaje de la misma con el paso del tiempo.

Recientemente, el Gobierno de Aragón en su reunión del día 11 de mayo de 2018 ha aprobado un proyecto de ley de modificación de las normas tributarias en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que ha remitido a las Cortes de Aragón para su tramitación parlamentaria. La modificación más importante consiste en elevar de 150.000 a 500.000 euros el límite de la reducción por parentesco, independientemente del patrimonio de los herederos y sólo en el caso de padres, hijos y cónyuges. El impacto de la rebaja fiscal se ha valorado por el Gobierno entre los 40 y 45 millones de euros. El cambio, de aprobarse, tendrá un impacto muy limitado, ya que sólo beneficiará a 1.237 contribuyentes, que se sumarían a los 23.439 que ya no pagan al heredar, el 94,3 % del total. De este modo sólo estarían obligados a seguir tributando 167 personas, según los datos facilitados por la Dirección General de Tributos para el año 2016³⁰.

Esta modificación favorecería a los parientes del causante, que podrían disfrutar de ese 100% en la reducción sin tener que ponerse límites por el patrimonio, y habría muchas más posibilidades de disfrutarla plenamente, puesto que una diferencia en el máximo de 350.000 €, que es lo que se pretende implantar, es un paso muy importante para que los contribuyentes no se vean afectados por esas cantidades tan altas que tienen que pagar cuando van a heredar.

³⁰Información extraída de:

<http://www.aragonhoy.net/index.php/mod.noticias/mem.detalle/area.1019/id.221035> (Página web del Gobierno de Aragón: Aragon_hoy (página oficial de comunicación del Gobierno de Aragón))
<https://www.heraldo.es/noticias/aragon/2018/05/11/la-dga-aprueba-rebaja-sucesiones-pero-no-tiene-mayoria-necesaria-las-cortes-1243311-300.html>

4.2. Análisis comparativo de tres Comunidades Autónomas³¹

4.2.1 Andalucía

<u>MORTIS CAUSA</u>	<u>INTERVIVOS</u>
<p><u>Reducción por parentesco</u> <u>2006-2011</u>: Red. Propia Grupos I Y II: Patri. Prexi.<500.000 (limite 125.000 €) <u>2012-2016</u>: Red. Propia Grupos I Y II: Patri. Prexi. <402.678,11 €(limite 175.000 €) <u>2017</u>: Red. Propia Grupos I y II: Patri. Prexi. <402.678,11€. B.I. <250.000 €: importe reducción: cantidad variable=>base liquidable=0. B.I. >250.000 € e = o <350.000 €, :importe de la reducción: una cuantía variable (limite: 200.000€) <u>2018</u>: Red. Propia Grupos I y II: Patri. Prexi.<1 millón € (limite 1 millón €)</p>	<p><u>Donaciones a descendientes</u> <u>2008-2018</u>: Red. Propia 99% donación en adq. 1º vivienda habitual (limite: 120.000€; discapacitados + 33%: 1800.000 €), patri. Prexi: 402.678,11 €. <u>2010-2018</u>: Red. Propia 99% ascendientes, adoptantes y colaterales 3º grado por consanguinidad para empresa individual (máximo 1 millón €); mantenimiento 5 años</p>
<p><u>Reducción por adq. vivienda habitual</u> <u>2006-2015</u>: Mejora red. Estatal: 99,99% <u>2016-2018</u>: Mejora red. Estatal: mantenimiento 3 años y porcentajes variados: Hasta 123.000=>100 % De 123.000,01 a 152.000=>99 % De 152.000,01 a 182.000 => 98 % De 182.000,01 a 212.000 =>97 % De 212.000,01 a 242.000 =>96 % Más de 242.000 =>95%</p>	<p><u>Reducción adquisición empresa individual</u> <u>2010-2018</u>: Mejora red. Estatal: 99%, mantenimiento 5 años: cónyuge, asc., desc., colateral 3º por consanguinidad o afinidad y otra mejora 99%: personas con vinculo laboral: + 10 años empresa y + 5 en dirección o responsabilidad</p>
<p><u>Reducción por discapacidad</u> <u>2006-2009</u>:>=. 33% (limite: 250.000) <u>2010-2017</u>:>=. 33% (limite: 250.000). Si es de Grupo III o IV: patri. Prexi: <402.678,11) <u>2018</u>: Red. Propia: Grupo I y II (limite 1 millón €) Grupo III y IV (limite 250. 000 y patri. prexi: 1 millón euros)</p>	<p><u>Reducción propia</u> <u>2018</u>: 99% donación vivienda a descendientes discapacitados (limite 180.000 euros)</p>
<p><u>Reducción adq. empresa individual</u> <u>2007</u>: Mejora red. 99%, mantenimiento 5 años y red. Propia 99% y mantenimiento 5 años (reducida dimensión). <u>2008-2009</u>: Mejora Red. 99%: cónyuges, descend. Adoptado; mantenimiento 5 años y red. Propia 99% y mantenimiento 5 años <u>2010-2018</u>: Mejora Red. 99%: cónyuges, descend. Adoptado, ascend. Colateral 3º grado por consanguinidad y afinidad; mantenimiento 5 años y otra mejora 99%: personas con vinculo laboral: + 10 años empresa y + 5 en dirección o responsabilidad</p>	

³¹<http://www.minhafa.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>
LIBRO ELECTRÓNICO "TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA". Medidas

4.2.2 Extremadura

<u>MORTIS CAUSA</u>	<u>INTER VIVOS</u>	<u>DEDUCC. Y BONIF.</u>
<p><u>Reducc. Parentesco</u> <u>2006-2010 y 2018:</u> Mejora Red. Grupo I (desc., y adoptantes <21 años): 18.000€ + 6.000€ por cada año menos de 21 (límite 70.000 €) <u>2011-2017:</u> Mejora Red. Grupo I (desc., y adoptantes <21 años): 18.000€ + 6.000€ por cada año menos de 21 (límite 70.000 €) y red. Propia: Grupo I o II (patri. Prexi<300.000€ y caudal hered. < 600.000): cantidad variable: límite 175.000€</p>	<p><u>Donación dinero a descendientes</u> <u>2009-2018:</u> Red. Propia: 99% (límite 122.000 €) (hijos y descendientes para adq. 1º vivienda; patri. Prexi: <402.678,11€; mantenimiento 5 años. Escritura Pública <u>Donación vivienda habitual</u> <u>2009-2018:</u> (hijos y descendientes: Red. Propia: 99% (límite 122.000 €) patri. Prexi: <402.678,11€; mantenimiento 5 años. Escritura Pública</p>	<p><u>MORTIS CAUSA</u> <u>Parentesco</u> <u>2015-2017:</u> Grupo I: 99% y Grupo II: 99% (límite: 175.000) 95% (límite 325.000) 90 (límite 600.000); patri. Prexi<600.000 €) <u>2018:</u> Grupo I: 99% y Grupo II: 99%</p>
<p><u>Reducc. Discapacidad</u> <u>2006-2018:</u> Mejora Red. (60.000€ si entre 33% y 50%/ 120.000 € si entre 50 y 65%/ 180.000 € si > 65%). <u>Reducc. Adq. vivienda habitual</u> <u>2006-2008:</u> Reducción Propia 100% (cónyuge, asc., desc.): convivencia 1 año antes de muerte de causante; mantenimiento 5 años y Mejora Red. Entre 95 y 100% (depende valor inmueble) <u>2009-2017:</u> Reducción Propia 100% (cónyuge, asc., desc.): convivencia 1 año antes de muerte de causante; mantenimiento 5 años y Mejora Red. Hasta 122.000€=> 100 %; De 122.000,01 a 152.000€=>99 %; De 152.000,01 a 182.000€=>98 %; De 182.000,01 a 212.000€=>97 %; De 212.000,01 a 242.000€=>96 % ; Más de 242.000€=> 95%</p>	<p><u>2011-2018:</u> <u>Donación descendientes de un solar:</u> Red. Propia 99% (sobre los 1º 80.000 €) <u>Donación para formación:</u> Red. propia 99% (primeros 120.000). <u>2011-2012:</u> <u>Donación de cantidad para adq. empresa o participaciones:</u> Red. Propia 99% (sobre los 1º 120.000 €) y patri prexi.<402.678, 11€ <u>Donación de inmueble para act. empresarial:</u> Red. propia 99% (primeros 120.000) <u>2013-2018:</u> <u>Donación parientes para const. O ampliación capital Empresa ind.:</u> Red. propia 99% (límite 300.000 €, si discap. 450. 000 €) mantenimiento 5 años <u>Donación descendientes de inmueble para act. Empresarial:</u> Red. Propia 99% sobre los 1º 300.000 €; patri. Prexi.<402,678,11 € y mantenimiento 5 años</p>	
<p><u>Reducc. Adq. empresa familiar</u> <u>2006-2012:</u> Red. Propia 100% (cónyuge, desc., o a falta de estos: ascend., y colaterales 3º grado; mantenimiento adq. 10 años <u>2013-2017:</u> Red. Propia 100% (cónyuge, desc., o a falta de estos: ascend., y colaterales 3º grado; mantenimiento adq. 10 años y Mejora Red. Por adq. Empresa (vínculo laboral: +5 años en empresa y + 3 en dirección/gestión) <u>2018:</u> Mejora Red. Por adq. Empresa (vínculo laboral: +5 años en empresa y + 3 en dirección/gestión)</p>	<p><u>Reducc. Adquisición empresa familiar</u> <u>2009-2018:</u> Red. 99% (cónyuge o descendientes del donante > 65 años; mantenimiento adquisición 10 años en la CA <u>2013-2017:</u> Mejora Reducción por adquisición de Empresa (vínculo laboral : + 5 años en empresa y + 3 en gestión o dirección).</p>	

4.2.3 Principado de Asturias

<u>MORTIS CAUSA</u>	<u>INTER VIVOS</u>	<u>DEDUCC.Y BONIF.</u>
<p><u>Reducción por parentesco</u> 2017-2018: Mejora red.: Grupos I y II: 300.000 €</p> <p><u>Reducción por adq. empresa familiar</u> 2006-2007: Red. Propia 99% (limite valor negocio: 3 mill. €): mantenimiento en CA 10 años 2008: red. Propia 99% (limite valor negocio: 3 mill. €): mantenimiento en CA 10 años a favor de cónyuge, desc., asc., adoptante/ado y consanguinidad 3º grado 2009-2016: Red. Propia 4% (limite valor negocio: 5 mill. €): mantenimiento en CA 10 años a favor de cónyuge, desc., asc., adoptante/ado y consanguinidad 3º grado (compatible con red. Estatal) 2017-2018: Red. Propia 4% mantenimiento en CA 5 años a favor de cónyuge, desc., asc., adoptante/ado y consanguinidad 3º grado (compatible con red. Estatal); mantenimiento la adquisición: 5 años y red. Propia 95% (personas con vinculo laboral: + 10 años empresa y + 5 en dirección o responsabilidad); mantenimiento adq y en la CA: 5 años</p>	<p><u>Reducción adq. empresa familiar:</u> 2009-2016: Red. Propia 4% (limite valor negocio: 5 mill. €): mantenimiento en CA 10 años a favor de conyuge, desc., asc., adoptante/ado y consanguinidad 3º grado (compatible con red. Estatal); donante > 65 años; mantenimiento adq. 10 años 2017: Red. Propia 4%(limite valor negocio: 5 mill. €): mantenimiento en CA 5 años a favor de cónyuge, desc., asc., adoptante/ado y consanguinidad 3º grado (compatible con red. Estatal); donante > 65 años; mantenimiento adq. 5 años 2018: Red. Propia 4%: mantenimiento en CA 5 años a favor de conyuge, desc., ascendientes, adoptante/ado y consanguinidad 3º grado (compatible con red. Estatal); donante > 65 años; mantenimiento adq. 5 años y red. Propia 95% (personas con vinculo laboral: + 10 años empresa y + 5 en dirección o responsabilidad); mantenimiento adq. y en la CA: 5 años</p>	<p><u>2007-2008:</u> GRUPO II parentesco: 100% (b.i. = o < 125.000 y patri. Prexi < 402.678,11 €) y para discapacitados > 65%: 100% (patri.prexi. < 402.678,11 €) <u>2009-2016:</u> GRUPO II parentesco: 100% (b.i. = o < 150.000 y patri. Prexi < 402.678,11 €) y para discapacitados > 65%: 100% (patri.prexi. < 402.678,11 €) <u>2017-2018:</u> discapacitados > 65%: 100% (patri.prexi.< 402.678,11 €)</p>
<p><u>Reducción por adq. vivienda habitual</u> 2006-2007: Mejora de la reducción (95 a 99% en función escala valor inmueble 2008: Mejora de la reducción Hasta 60.000=> 99 %; De 60.000,01 a 90.000 =>98%; De 90.000,01 a 120.000=> 97 %; De 120.000,01 a 180.000 =>96%; Más de 180.000 =>95% 2009-2016: Mejora de la reducción Hasta 90.000=>99 %; De 90.000,01 a 120.000 =>98%; De 120.000,01 a 180.000=>97 %; De 180.000,01 a 240.000=>96%; Más de 240.000 =>95% 2017-2018: Mejora de la reducción Hasta 90.000=>99 %; De 90.000,01 a 120.000 =>98%; De 120.000,01 a 180.000=>97 %; De 180.000,01 a 240.000=>96%; Más de 240.000 =>95%porcentaje aplicable: mantenimiento durante 3 años después de fallecimiento causante</p>	<p><u>Donación a descendientes</u> 2009-2017: (menores de 35 años o con discap. > 65 años=>adq. 1º vivienda: 95 %(limite: 60.000 y 120.000 si discap.), mantenimiento 5 años. Escritura pública 2018: (menores de 35 años o con discap. > 65 años=>adq. 1º vivienda: 95 %(limite: 60.000 y 120.000 si discap.), mantenimiento 5 años. Escritura pública y ADQ. BIENES FINALIDAD ESPECÍFICA: Red. Propia 95% para bienes para constitución, adq. De empresa (menos de 5 socios): limite 120.000 (discapacidad > 33% 180.000 €)</p>	
<p><u>Reducción adq. bienes fin específico</u> 2017-2018: Red. Propia 95% para bienes para constitución, adq. De empresa (menos de 5 socios): limite 120.000 (discapacidad > 33% 180.000 €)</p>		

A la hora de exponer brevemente el conjunto de medidas que se han ido dictando en las distintas comunidades a lo largo del periodo (2006-2018), hay que resaltar varias cosas:

El efecto dominó que ha llevado a la mayor parte de CCAA a minorar la carga tributaria por este impuesto en los últimos años, ha continuado en estos primeros meses de 2018.

En Andalucía en el año 2018, se ha introducido una importante novedad que supone que los Grupos I y II en concepto de sucesiones no pagan si no superan el límite de 1.000.000 de euros de base imponible, que se aleja del límite de 200.000 € del año anterior o de los 175.000 del periodo 2012-2016, suponiendo una mayor facilidad para el contribuyente a la hora de disfrutar de esta reducción y un paso muy importante en una Comunidad donde los contribuyentes estaban condenados a pagar mucho cuando heredaban. En la reducción por discapacidad, si pertenece el sujeto pasivo al Grupo III o IV, el límite son 250.000€, pero ahora se exige un patrimonio preexistente de 1 millón de euros, muy superior a los casi 403.000 del periodo 2010-2017, algo que suponen una ventaja destacable para dichos contribuyentes. Por tanto, la Comunidad Andaluza ha efectuado en este año numerosas modificaciones dirigidas al mayor disfrute de las reducciones, con el objetivo de liberar de tributación en muchos casos, ya que los límites son mucho mayores.

La comunidad extremeña en este año 2018 ha experimentado varios cambios: si bien mantiene la reducción por parentesco con el límite de 70.000 euros para el Grupo I, ha eliminado la reducción propia por parentesco a favor de los Grupos I y II, con el límite de 175.000, lo significa que solo se podrá disfrutar de la mejora de la estatal. Una novedad que ha acaecido en este año ha sido la eliminación tanto de la reducción propia como de la mejora en lo que se refiera a la adquisición de la vivienda habitual, lo que implica que solo podrá aplicarse en este caso la reducción estatal prevista en la LISD, algo que perjudica a aquellos que venían disfrutando de ambas.

En Asturias se introduce a partir de 2017 la mejora de la reducción por parentesco, incrementando el importe en 300.000 € y originando pues, que el precio que paguen los causahabientes del Grupo I y II sea algo casi simbólico. Además, en la adquisición por empresa familiar, la reducción propia descendió en 2009 del 99% al 4% del año anterior, lo que supone un perjuicio para los contribuyentes que puedan disfrutar de esa reducción y siendo llamativo la bajada en el porcentaje de dicha reducción propia. A partir del año 2017, se ha eliminado la bonificación del 100% aplicable al Grupo II de

parentesco, suponiendo algo negativo para este grupo. Asturias ha introducido esta reducción por parentesco para que los sujetos del Grupo I y II al heredar, puedan valerse de ésta gran mejora de la reducción estatal que hasta el 2016 no podían disfrutar.

Por tanto, se concluye que Andalucía es la comunidad que más modificaciones ha hecho en este 2018 (favoreciendo al contribuyente); que Asturias ha introducido esa mejora en la reducción por parentesco, y que Extremadura ha eliminado la reducción propia por parentesco y las de adquisición por vivienda habitual.

A continuación desarrollaré en el apartado 5, el análisis cuantitativo de la recaudación correspondiente al ISD en la CA de Aragón, desde el año 2002 al año 2016, ya que las cuentas del año 2017 aun no han sido aprobadas.

En el siguiente cuadro, describiré las cifras correspondientes a la previsión presupuestaria en ese año, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos cancelados, los derechos pendientes de cobro y la diferencia entre derechos presupuestados y reconocidos, expresados en euros y porcentajes.

Con estas cifras realizaré un análisis sobre cómo ha influido la evolución de la normativa en Aragón y la incidencia que ha tenido la misma en la recaudación.

En la página siguiente se encontraran las cifras en dos cuadros: uno el correspondiente a Sucesiones y otro a Donaciones.

5. ANALISIS CUANTITATIVO RECAUDACIÓN ISD EN ARAGÓN

-IMPUESTO DE SUCESIONES:

AÑO	PREVISION PRESUPUESTO	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACION NETA	DERECHOS CANCE- LADOS	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO	DIFERENCIA DERECHOS RECONOCIDOS Y DERECHOS PRESUPUESTA- DOS	% DIFERENCIA DERECHOS RECONOCIDOS Y DERECHOS PRESUPUESTA- DOS
2002	61.000.000,00	58.889.116,25	52.488.758,77	1.165,36	6.399.192,12	-2.110.883,75	-3,46
2003	64.187.819,80	78.184.500,35	71.165.766,03	46.898,26	6.971.836,06	13.996.680,55	21,81
2004	63.770.000,00	86.738.673,19	74.763.574,02	62.092,00	11.913.007,17	22.968.673,19	36,02
2005	74.398.000,00	105.706.980,90	93.981.752,50	0,00	11.725.228,40	31.308.980,90	42,08
2006	84.140.000,00	133.343.228,68	120.038.026,63	3.703,01	13.301.499,04	49.203.228,68	58,48
2007	131.800.000,0	127.572.073,04	113.473.461,19	24.017,70	14.074.594,15	-4.227.926,96	-3,21
2008	125.461.900,0	134.853.145,69	124.308.662,57	695,45	10.543.787,67	9.391.245,69	7,49
2009	136.500.000,0	135.280.055,40	110.573.035,26	78.400,00	24.628.620,14	-1.219.944,60	-0,89
2010	125.500.000,0	131.004.593,86	113.815.063,85	0	17.189.530,01	5.504.593,86	4,39
2011	140.000.000,0	138.946.772,47	116.078.665,59	0	22.868.106,88	-1.053.227,53	-0,75
2012	135.000.000,0	145.982.608,34	123.913.008,76	0	22.069.599,58	10.982.608,34	8,14
2013	152.000.000,0	185.742.945,90	113.481.491,26	250.537,82	72.010.916,82	33.742.945,90	22,20
2014	159.600.000,0	186.135.013,84	127.851.615,61	1.183,22	58.282.215,01	26.535.013,84	16,63
2015	168.937.848,8	123.380.809,73	96.131.449,12	0	27.249.360,61	-45.557.039,07	-26,97
2016	123.000.000,0	143.060.300,22	117.570.608,48	0	25.489.691,74	20.060.300,22	16,31

-IMPUESTO DE DONACIONES:

AÑO	PREVISION PRESUPUESTO	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	RECAUDACION NETA	DERECHOS CANCE- LADOS	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO	DIFERENCIA DERECHOS RECONOCIDOS Y DERECHOS PRESUPUESTA- DOS	% DIFERENCIA DERECHOS RECONOCIDOS Y DERECHOS PRESUPUESTA- DOS
2002	8.000.000,00	7.113.732,51	6.202.031,78	0	911.700,73	-886.267,49	-11,08
2003	7.753.968,44	5.718.033,21	5.061.588,20	57,06	656.387,95	-2.035.935,23	-26,26
2004	8.230.000,00	6.902.469,28	6.244.063,51	0	658.405,77	-1.327.530,72	-16,13
2005	9.602.000,00	7.447.464,35	6.872.392,67	0	575.071,68	-2.154.535,65	-22,44
2006	10.860.000,00	9.731.750,55	9.272.192,04	1.311,25	458.247,26	-1.128.249,45	-10,39
2007	10.000.000,00	9.844.029,08	9.611.906,94	1.383,84	230.738,30	-155.970,92	-1,56
2008	9.738.100,00	8.549.857,04	7.930.982,92	0	618.874,12	-1.188.242,96	-12,20
2009	8.500.000,00	5.610.343,13	4.746.045,42	0	864.297,71	-2.889.656,87	-34,00
2010	9.500.000,00	5.622.620,75	4.975.275,35	0	647.345,40	-3.877.379,25	-40,81
2011	15.000.000,00	6.074.156,56	4.433.845,83	0	1.640.310,73	-8.925.843,44	-59,51
2012	10.000.000,00	6.520.562,75	5.031.129,20	0	1.489.433,55	-3.479.437,25	-34,79
2013	11.700.000,00	6.848.290,47	4.334.125,08	0	2.514.165,39	-4.851.709,53	-41,47
2014	12.285.000,00	6.343.110,54	3.684.400,58	0	2.658.709,96	-5.941.889,46	-48,37
2015	8.173.432,96	13.207.108,96	12.248.258,72	0	958.850,24	5.033.676,00	61,59
2016	7.400.000,00	6.802.661,18	6.289.145,76	0	513.515,42	-597.338,82	-8,07

En este apartado se estudia la evolución de los ingresos en los últimos años. Los datos en los que se basa son los contenidos en la Cuenta General de la Intervención General del Gobierno de Aragón³² desde 2002 hasta la actualidad. La última publicada corresponde al cierre económico de 2016. No se contemplan los datos de 2017 porque no está aprobada de modo definitivo la cuenta general.

Los datos provisionales de 2017 del impuesto son:

Previsión de ingresos: 142.000.000,00 €.

Derechos reconocidos: 200.980.976,62 €

Recaudación neta: 170.725.471,85 €

5.1. Sucesiones

De los datos anteriores se concluye que el impuesto tiene cierta importancia presupuestaria ya que implica, en derechos reconocidos, un importe que ha sido superior a los 120.000.000 en los últimos once años, llegando incluso en el año 2017 a los 200 millones de euros.

El peso recaudatorio del concepto sucesiones significa que dicho hecho imponible guía la tendencia del impuesto. De 2007 a 2012, lo presupuestado y los derechos reconocidos son muy similares y la recaudación neta está por debajo de esas otras dos magnitudes, ya que hay deudas en periodo de pago voluntario, con aplazamiento y fraccionamiento, en vía de recurso, etc. Esto se confirma al ver los datos de 2003 a 2006, donde la diferencia entre lo presupuestado y los derechos reconocidos es amplia, llegando incluso, expresado en porcentajes, a diferencias de 36,02% en 2004, de 42,08% en 2005 o de 58,48% en 2006.

En los años 2013, 2014 y 2017 los derechos reconocidos son superiores a los presupuestados (22,2% y 16,63% en los dos primeros años) debido al resultado de concretas actuaciones de investigación y lucha contra el fraude cuya presupuestación no está sujeta a elementos fácilmente individualizables ni cuantificables.

³²Gobierno de Aragón. Cuentas Generales. Tomo I: Cuenta General de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. Liquidación del Presupuesto de Ingresos.

http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/AreasTematicas/IntervencionGeneral/AreasTematicas/02_Contabilidad/02CuentaGeneral

Analizando los derechos reconocidos netos y la recaudación entre los años 2002-2017, se observa un incremento paulatino hasta el año 2006, manteniéndose en cifras similares durante el periodo 2006-2012 y con un incremento importante en los años 2013, 2014 y 2017 en cuanto a los derechos reconocidos netos. La peculiaridad de este impuesto, cuyo devengo no depende la voluntad del contribuyente y que la deuda tributaria está en función del patrimonio del fallecido, sin que puedan establecerse previsiones reales de los importes de las herencias a tributar, provoca que no haya una correlación clara entre las medidas tributarias adoptadas por el legislador y los derechos reconocidos y la recaudación en cada año, ya que depende de circunstancias que no puede prever el legislador. Esto último habría que matizarlo, ya que una vez que se han asentado las reformas, los pequeños cambios apenas van a tener incidencia en la normativa, pero sí que lo van a tener las modificaciones sustanciales, como, por ejemplo, las que se pretenden implantar con el proyecto de ley de la Comunidad de Aragón, explicado anteriormente, donde el impacto de la rebaja fiscal se ha valorado por el Gobierno entre los 40 y 50 millones de euros, teniendo una influencia destacable.

Por ejemplo, en el año 2006 se establece una novedosa reducción de parentesco del 100% de la base imponible a favor del cónyuge e hijos del causante hasta 125.000 €, si el patrimonio preexistente es menor de 300.000€ y posteriormente, en el 2008, se incrementa hasta 150.000 € y si el patrimonio preexistente es menor de 402.678,11 €; lo que teóricamente podría suponer una reducción en la recaudación, en la práctica se produce un incremento tanto en los derechos reconocidos como en la recaudación.

En otro orden de cosas, si bien es cierto que en años como 2008, 2014 o 2017 la recaudación es superior a otros ejercicios, eso puede hacer referencia a lo que el Director General de Tributos del Gobierno de Aragón, Francisco Pozuelo, explica en relación a este tema hablando de la recaudación de 2017, cuyas previsiones han sido muy altas, argumentando que el impuesto de Sucesiones es “muy sensible” a la existencia de herencias de “cierta importancia” y a las actuaciones de inspección, y explicó que en 2017 se dieron en este sentido resultados “absolutamente excepcionales”, ya que la inspección descubrió más de veinte millones de euros en dos expedientes, pero además se produjeron cinco o seis herencias que sumaron solo ellas una recaudación de más de siete millones de euros.

Por este motivo la recaudación por este concepto ascendió a doscientos millones, que “en absoluto” obedecieron a una situación “normal”, motivo por el que la previsión de ingresos por este concepto en 2018 se estableció en alrededor de 140 millones de euros.³³

De ahí que en sucesiones las variaciones se puedan deber más a grandes herencias que suponen un gran montante de la recaudación o a labores de inspección que impliquen enormes cantidades de dinero que a los cambios normativos. Por eso, cuando la recaudación en dicho apartado aumenta considerablemente, no es algo habitual y se asocia con los motivos expuestos anteriormente.

5.2. Donaciones

El peso recaudatorio del concepto donaciones es muy inferior al de sucesiones. Entre los años 2002 y 2017 se recaudaron entre 4 y 9 millones de euros, a excepción del año 2015 en el que se recaudaron más de 12 millones de euros por las razones que se explican a continuación.

Este impuesto, en el que el devengo depende de la voluntad del contribuyente, sí que son relevantes las modificaciones tributarias que realiza el legislador, relativas al aumento o disminución de las reducciones en la base imponible. Así, en el año 2006 se aprobó una reducción del 95% de la base imponible en donaciones de dinero a hijos menores de 35 años o discapacitados para compra de vivienda habitual, que pudo influir en un aumento de las donaciones a los hijos, con lo que se incrementaron los derechos reconocidos y la recaudación, superando los 9 millones de euros.

Consolidada esta reducción, la modificación en 2009 de dicha reducción aumentando el porcentaje al 100% aplicable a las donaciones dinerarias para cónyuge e hijos, teniendo que tener un patrimonio menor de 402.678,11 euros y con un límite de 300.000 euros, afectó notablemente al ámbito de la recaudación. Los derechos reconocidos pasaron a ser de 8.549.857, 04 € (2008) a 5.610.343,13 € (2009), manteniéndose en esas cifras hasta la actualidad, con la gran excepción del año 2015. En la recaudación neta también se notó, puesto que se bajó de los 5 millones de euros en 2009, algo que no había ocurrido desde el año 2002, que siempre había sido superior.

³³<http://www.hoyaragon.es/2018/05/08/la-dga-recauda-casi-un-50-menos-por-sucesiones-que-en-el-primer-trimestre-de-2017/> (Página web del Gobierno de Aragón: Aragon_hoy (página oficial de comunicación del Gobierno de Aragón))

Es evidente el pico de 2015 debido al cambio normativo que suponía la eliminación determinados beneficios. Esto causó un efecto llamada, incrementando el número de autoliquidaciones por donaciones porque, aun pagando, se podía gozar de unos beneficios que desaparecerían. El 31 de diciembre de 2015 se eliminaba la reducción de 300.000 euros en las donaciones de padres a hijos, y la bonificación del 65% para aquellas donaciones sobre las que no se podía aplicar la citada reducción. Debido a la necesidad de transmitir el patrimonio a los hijos antes de la sucesión con cuota reducida, se dobló el número de donaciones respecto del año anterior. Si bien este efecto ha llamado ha influido en el apartado de donaciones, la recaudación en sucesiones no se ha visto afectado por el cambio de normativa en exceso.

Esto provocó que en Aragón se crease una situación atípica desde el punto de vista fiscal, donde era más favorable donar en vida que heredar (puesto que el límite en la reducción por parentesco era de 300.000 en donaciones y de 150.000 en sucesiones). Por eso, en 2016, se quiso acabar con esta situación y se modificó el límite en donaciones hasta los 75.000€ y así poder aumentar la recaudación.

6. CONCLUSIONES

Una vez conceptualizado el impuesto, definidas sus características básicas y estudiado el alcance que ha tenido la evolución de la normativa en las distintas comunidades, hay que fijar una serie de puntos finales:

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, inter vivos y mortis causa.
2. Dicho impuesto es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, abarcando la gestión y el producto del impuesto y ciertas competencias normativas. Esto ha provocado que las Comunidades Autónomas ejerzan sus competencias normativas, lo que implica que existan enormes diferencias entre unas comunidades y otras, teniendo los contribuyentes que pagar más o menos dependiendo de la Comunidad en la que residan.
3. Analizando la evolución normativa de la Comunidad de Aragón, nos encontramos que en el apartado sucesiones, si bien las reducciones de la base imponible no han tenido una incidencia importante en la recaudación, se ha

aprobado un proyecto de modificación de las normas tributarias en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuya modificación más importante consiste en elevar de 150.000 a 500.000 euros el límite de la reducción por parentesco, independientemente del patrimonio de los herederos y sólo en el caso de padres, hijos y cónyuges. De aprobarse, esto supondría que Aragón ya no sería de las Comunidades donde más se paga por heredar, y seguiría el ejemplo de Andalucía, que con su reciente reforma, se convierte en una de las Comunidades con menor gravamen en el ISD. Si esta reforma se hace efectiva, supondría una merma en la recaudación, ya que estos parientes cercanos disfrutarían de dicha reducción y no pagarían como se viene haciendo hasta ahora, por lo que esta modificación sustancial sí que se vería reflejada en el aspecto recaudatorio. El impacto de la rebaja fiscal se ha valorado por el Gobierno de Aragón entre los 40 y 45 millones de euros.

4. En el apartado de donaciones, las modificaciones sustanciales de las reducciones, sí que influyen en el aspecto recaudatorio, ya que el devengo del impuesto depende de la voluntad de las partes. Con la certeza de que en el año 2016 se iba a modificar la reducción de dinero a hijos, bajando el límite de 300.000 € a 75.000€, se produjo una oleada de donaciones, para seguir disfrutando de la reducción que aún estaba en vigor, que provocó que se disparase la recaudación y los derechos reconocidos en el año 2015, doblando la cantidad que se recaudaría en 2016. Dichas medidas por tanto sí han tenido incidencia en la recaudación, habiéndose incrementado especialmente en el citado año 2015.
5. Por tanto, una vez sabido en qué consiste este impuesto y la libertad que tienen las Comunidades Autónomas a la hora de ejercitar sus competencias normativas, sería necesaria una armonización de dicho impuesto a nivel estatal, para que en todo el territorio español hubiera un equilibrio a la hora de hacer frente a este impuesto y no existieran esas diferencias tan enormes que existen entre unas y otras. Además, para aquellos contribuyentes que pertenecen a los Grupos I y II de parentesco, es decir los parientes más cercanos, se debería regular este impuesto de tal manera que estuviesen libres de tributación, o al menos, que la cantidad que tienen que abonar fuera casi simbólica, pudiendo exceptuar las grandes fortunas.

7. BIBLIOGRAFÍA

BUENO MALUENDA, MARÍA CRISTINA; CARRERAS MANERO, OLGA; DE MIGUEL ARIAS, SABINA ELISABET; GARCÍA GÓMEZ, ANTONIO; JIMÉNEZ COMPAIRE, ISMAEL; MOLINOS RUBIO, LUCÍA MARÍA; RUIZ BAÑA, MARIA LUISA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II (2ª Edición)*. Prensas de la universidad de Zaragoza

CAYÓN GALIARDO, ANTONIO; MARTÍN QUERALT, JUAN; TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL: *Manual de Derecho Tributario Parte Especial 14ª Edición*. Aranzadi-Thomson Reuters.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER; BERDUDSEOANE, JUAN MANUEL; GARCÍA CARRETERO, BELEN; MOYANO DE LA TORRE, OLGA: *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Tirant Tributario. MANUALES

INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN. Marzo de 2018. Dirección General de Tributos. Departamento de Hacienda y Administración Pública.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A; GARCÍA GÓMEZ, ANTONIO J.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica: competencias normativas y corresponsabilidad fiscal”. Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 1133-4797, Nº 22, 2003, págs. 231-257

BARBERÁN LAHUERTA, M.A. (2005b): “El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición”, Revista Asturiana de Economía, 32, 95-117

BARBERÁN LAHUERTA, M.A; MELGUIZO GARDE, MARTA: “Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas”. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, ISSN 1578-0252, Nº 11, 2007, págs. 3-43

BARBERÁN LAHUERTA, M.A; TRUEBA CORTÉS, CARMEN: “La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la Comunidad Autónoma de Aragón”. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, Nº. 2, 2018, págs. 1-117

Art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Preámbulo de la Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/Tributos/NP/ci.nGenericas_nor_isd.detalleDepartamento Gobierno de Aragón: Normativa. Tributos. ISD

https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/normativa/normativa-3.htm#sec3_2 Conserjería de Hacienda y Administración Pública. Tributos. Normativa sobre impuestos cedidos. Impuesto de Sucesiones y Donaciones

<http://portaltributario.juntaex.es/PortalTributario/web/guest/sucesiones-donaciones#NORMATIVA> Junta de Extremadura. Portal Tributario. Impuestos cedidos. Impuesto Sucesiones y Donaciones. Normativa

<https://www.tributasenasturias.es/stpa/Ciudadanos+y+Empresas/Informacion+Tributaria/Catalogo+de+tributos/Tributos+cedidos+por+el+Estado/Impuesto+sobre+Sucesiones+y+Donaciones>. Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Impuesto Sucesiones y Donaciones. Normativa específica.

<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%200tributacion.aspx>. LIBRO ELECTRÓNICO "TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA". Medidas

<http://www.aragonhoy.net/index.php/mod.noticias/mem.detalle/area.1019/id.221035> (Página web del Gobierno de Aragón: Aragon_hoy (página oficial de comunicación del Gobierno de Aragón).

<https://www.heraldo.es/noticias/aragon/2018/05/11/la-dga-aprueba-rebaja-sucesiones-pero-no-tiene-mayoria-necesaria-las-cortes-1243311-300.html>

Gobierno de Aragón. Cuentas Generales. Tomo I: Cuenta General de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón. Liquidación del Presupuesto de Ingresos.http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/AreasTematicas/IntervencionGeneral/AreasTematicas/02_Contabilidad/02CuentaGeneral

<http://www.hoyaragon.es/2018/05/08/la-dga-recauda-casi-un-50-menos-por-sucesiones-que-en-el-primer-trimestre-de-2017/>(Página web del Gobierno de Aragón: Aragon_hoy (página oficial de comunicación del Gobierno de Aragón))